



Roj: **STSJ M 4806/2026 - ECLI:ES:TSJM:2026:4806**

Id Cendoj: **28079330042026100205**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **15/04/2026**

Nº de Recurso: **865/2023**

Nº de Resolución: **220/2026**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA ASUNCION MERINO JIMENEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009710

NIG:28.079.00.3-2023/0045817

Procedimiento Ordinario 865/2023 TRIBUTARIO

Demandante:D. Teofilo

PROCURADOR Dña. DIANA FERNANDEZ CASTAN

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N° 220/2026

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ

DOÑA MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO

En Madrid, a quince de abril de dos mil veintiséis.

Visto por la Sala el **Procedimiento Ordinario n° 865/2023**, promovido ante este Tribunal a instancia de Doña Diana Fernández Castán, Procuradora de los Tribunales, en representación de don Teofilo , bajo la asistencia letrada de don Ramón Valero Tovar, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de fecha 11 de mayo de 2023 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa n° NUM000 interpuesta contra resolución del recurso de reposición formulado contra acuerdo de liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2017.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica que se dicte sentencia « *que con estimación del presente recurso, anule la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 16-05-2023 (PROCEDIMIENTO: NUM000 CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO), por la que se desestima la reclamación económica administrativa presentada el día 19-12-2022, declarando el derecho a la amortización del violín objeto de controversia y la devolución de la cantidad embargada que figura en el Hecho VIII, por importe de SEIS MIL SETECIENTOS CUARENTA Y SIETE EUROS CON TRECE CÉNTIMOS (son 6.747,13€). Y todo ello con expresa imposición de costas a la Administración demandada*».

SEGUNDO. - La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se dicte sentencia desestimando el recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO. -En Decreto de 7 de mayo 2024 se ha fijado la cuantía del recurso en 6.747,13 euros y quedó concluso para sentencia señalándose para el acto de votación y fallo el día 14 de abril de 2026, en cuya fecha ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Resolución impugnada y argumentos de las partes.

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 11 de mayo de 2023 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta contra resolución del recurso de reposición formulado contra acuerdo de liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2017.

Iniciado un procedimiento de gestión tributaria y previa propuesta de liquidación y trámite de audiencia, la Oficina Gestora notifica la liquidación provisional.

El recurrente aparece dado de alta en el epígrafe 032 del IAE "Intérpretes de Instrumentos Musicales" desde el 1 de julio de 2018, figurando como ingresos de la actividad en el ejercicio comprobado 2017 el importe de 3.050 €.

El 31-07-2022 se notifica propuesta de liquidación en la que se no se estima la deducibilidad de los gastos correspondientes a la amortización de un violín y su correspondiente seguro de acuerdo al artículo 30.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en síntesis, por haber sido adquirido con anterioridad al inicio de la actividad y por no acreditar su afectación exclusiva, siendo el gasto notoriamente excesivo en correlación con los ingresos.

El interesado presenta alegaciones manifestando que, aunque la fecha de alta en el modelo 036 sea posterior, fue adquirido posteriormente al inicio de la actividad. Asimismo, manifiesta que la Administración tiene "un gran desconocimiento del valor musical y **profesional** que tiene el violín adquirido", además de que "dicho instrumento tiene un elevado valor, también económico, que hace que bajo ningún concepto se pueda emplear en algo que no sea una actividad **profesional**".

Sus alegaciones son desestimadas. Se argumenta que precisamente en ese valor se basa su no admisión como elemento afecto amortizable. De acuerdo con la documentación aportada, se trata de un violín de Giovanni Grancino, siendo el primer certificado de autenticidad de 10-11-1928. Se desprende de la documentación aportada y de los servicios prestados por el contribuyente que en este caso predomina la posesión del instrumento frente a su utilización exclusiva en la actividad económica. Además, los elementos del inmovilizado que por sus características no sufran necesariamente una depreciación por causas económicas, bien por su utilización física o por el simple transcurso del tiempo o por causas tecnológicas, no pueden ser objeto de amortización a efectos fiscales; y tal es el caso del violín, sin perjuicio de que pueda ser computada la pérdida por la depreciación irreversible en la medida en que esté justificada. Esta pérdida de valor obedecerá a las oscilaciones del valor de mercado de los mismos, lo cual no entra dentro del concepto de amortización. Y todo ello porque es indudable que el violín se ha revalorizado con el tiempo, y no puede haber una pérdida en su valor cuando se ha asegurado por un importe superior al de su valor de adquisición.

Disconforme el interesado presenta recurso de reposición que resulta desestimado.

Interpuesta reclamación económico administrativa contra la liquidación es desestimada por la resolución del TEARM impugnada de la que se extraen las siguientes consideraciones:

El objeto de controversia se centra en la amortización de un violín Giovanni Grancino que fue adquirido el 22 de enero de 2017 por un importe de 135.000 € y por el que la parte reclamante practicó un amortización de 13.500 € en el ejercicio 2017.

La parte reclamante funda su pretensión en una sentencia del TSJ de Galicia de 15 de abril de 2025 que no resulta de aplicación al caso porque el órgano gestor no aplica el concepto ni cataloga el violín como una antigüedad. Sólo hace referencia a la antigüedad de la pieza para poner de manifiesto que ha ido aumentando su valor con el paso del tiempo.

La normativa aplicable del IRPF remite a la normativa del Impuesto sobre Sociedades en lo relativo a la amortización de bienes afectos a actividades económicas.

De acuerdo con la normativa aplicable al caso no resulta fiscalmente deducible la amortización practicada porque el violín no sufre pérdida de valor alguna por su uso. El violín no tiene una vida útil con un límite temporal determinado, como se deduce de la antigüedad del mismo, y puede ser utilizado sin estar sometido a ninguna limitación temporal o de obsolescencia, por lo que no produce ninguna pérdida de valor sistemática por estos motivos. Con independencia de que, cuando se produzca el deterioro efectivo del bien, puedan efectuarse las correcciones valorativas correspondientes.

En la **demandase** sostiene la deducibilidad del gasto reiterando la argumentación realizada en vía administrativa. En síntesis, el instrumento está destinado única y exclusivamente a la actividad **profesional de músico** del recurrente, predominando su utilización frente a su posesión. Se vuelve a citar la sentencia del TSJ de Galicia de 15 de abril de 2025 antes mencionada.

El **Abogado del Estado** solicita la desestimación del recurso reiterando los argumentos contenidos en las resoluciones recurridas para negar la deducibilidad de la amortización del violín, insistiendo en que lo decisivo no es la afectación a la actividad **profesional**, sino si el elemento patrimonial sufre o no deterioro por el paso del tiempo.

SEGUNDO. - Gastos deducibles por vinculación al desarrollo de la actividad profesional. Normativa aplicable y carga de la prueba. Supuesto de autos.

A) Normas sustantivas generales.

El artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), dispone que *«se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»*.

El artículo 28 LIRPF refiere que el rendimiento neto de las actividades económicas *«se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva»*.

En virtud de esta remisión, el artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), y, a partir del 1 de enero de 2015, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), dispone:

«En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

En cuanto a la deducibilidad de los gastos, según lo previsto en los artículos 14.1.e) y 19.3 TRLIS [arts. 11 y 15 e) LIS], serán requisitos que se hallen correlacionados con los ingresos y hayan sido imputados contablemente.

Análogamente, el principio de correlación entre ingresos y gastos se encuentra establecido en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, de aplicación, en los términos previstos en el mismo, para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha, según su Disposición final sexta, y anteriormente en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Por su parte, el artículo 51 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) determina que «el método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria».

En el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se regulan los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, estableciendo:

«1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1.º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2.º Aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.[...].».

El artículo 12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el Capítulo II sobre la "limitación a la deducibilidad de gastos", establece lo siguiente:

«Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones.

1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.[...].».

Por otro lado el artículo 38 bis .1 del Código de Comercio establece lo siguiente:

«1. Los activos y pasivos podrán valorarse por su valor razonable en los términos que reglamentariamente se determinen, dentro de los límites de la normativa europea. En ambos casos deberá indicarse si la variación de valor originada en el elemento patrimonial como consecuencia de la aplicación de este criterio debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, o debe incluirse directamente en el patrimonio neto.

2. Con carácter general, el valor razonable se calculará con referencia a un valor de mercado fiable. En aquellos elementos para los que no pueda determinarse un valor de mercado fiable, el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración con los requisitos que reglamentariamente se determine.

Los elementos que no puedan valorarse de manera fiable de acuerdo con lo establecido en el párrafo precedente, se valorarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado f) del artículo 38».

Además el artículo 39.1 del Código de Comercio determina que:

«1. Los activos fijos o no corrientes cuya vida útil tenga un límite temporal deberán amortizarse de manera racional y sistemática durante el tiempo de su utilización. No obstante, aun cuando su vida útil no esté temporalmente limitada, cuando se produzca el deterioro de esos activos se efectuarán las correcciones valorativas necesarias para atribuirles el valor inferior que les corresponda en la fecha de cierre del balance».

Por último, el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, establece en su segunda parte referente a las Normas de Registro y Valoración, en lo referente a la amortización del inmovilizado material, lo siguiente:

«2.1. Amortización

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro».

De la normativa expuesta, cabe afirmar que la función de la amortización fiscal no es otra que reflejar contablemente la depreciación efectiva de los elementos patrimoniales afectos a la obtención de ingresos, vinculada al desgaste, obsolescencia o pérdida de valor derivada de su funcionamiento, uso o disfrute de los bienes o del paso del tiempo.

Para un caso como el de autos resulta ilustrativa la Consulta nº 1685/2000 de 3 Octubre 2000, de la Dirección General de Tributos, de la que extraemos los siguientes particulares:

[...]

CUESTIÓN PLANTEADA

1. *Deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de las obras de arte .*

2. *Deducibilidad del gasto de amortización de las obras de arte. Coeficiente de amortización aplicable.*

[...]

En cuanto a la segunda cuestión, hay que tener en cuenta que el apartado primero del artículo 11 de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades dispone que serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufren los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

A su vez, el apartado 3 del artículo 10 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , establece que la base imponible del Impuesto se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la citada Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

El apartado 1 del artículo 39 del Código de Comercio dispone que los elementos del inmovilizado cuya utilización tenga un límite temporal deberán amortizarse sistemáticamente durante un tiempo de su utilización. Por su lado, el punto 5 de la Norma de Valoración segunda del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, dispone que las amortizaciones habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarles.

En consecuencia, los elementos del inmovilizado que, por sus características, no sufran necesariamente una depreciación por causas económicas, bien por su utilización física o por el simple transcurso del tiempo o por causas tecnológicas, no pueden ser objeto de amortización a efectos fiscales. Tal es el caso de las obras de arte

a que se refiere la consulta, sin perjuicio de que pueda ser computada la pérdida por la depreciación irreversible de estos elementos en el ejercicio, en la medida en que esté justificada.

En el caso de autos, la Sala comparte el criterio administrativo que cuestiona la deducibilidad del gasto de amortización de un elemento del inmovilizado como el que nos ocupa, cuya naturaleza es más próxima a la de una obra de arte a efectos fiscales, que es evidente que no pierde valor por su uso, sino todo lo contrario, lo que evidencia el importe del seguro contratado.

Resulta en el caso obvio que no se trata de un bien depreciable y sometido a un proceso de pérdida de valor y deterioro por el simple transcurso del tiempo o por su utilización física ni por causas tecnológicas.

En consecuencia no cabe admitir como gasto deducible la amortización de este elemento.

Amén que tampoco se deduce de la documental obrante en autos la necesaria utilización del instrumento y con carácter exclusivo para la obtención de los ingresos del recurrente, lo que separa este supuesto que analizamos del enjuiciado por la sentencia que se nos aporta dictada por otro Tribunal Superior, cuyo criterio por lo expuesto no compartimos, en que el intérprete posee dos violonchelos, el primero y al que se refiere el litigio, antiguo e imprescindible a los conciertos de música barroca y el otro, más moderno, para otros tipos de programa; y en el que la posesión del instrumento musical cuya amortización se cuestiona (violonchelo de 1871) conforma los términos del contrato firmado con una Orquesta Sinfónica, percibiendo una compensación mensual al efecto.

Además el allí demandante acredita utilizar de modo efectivo y reiterado el violonchelo barroco en sus conciertos, tanto con la Orquesta Sinfónica, como a título individual.

No consta en el caso de la documental aportada en qué forma el violín en cuestión está vinculado de forma exclusiva a la actividad de intérprete del recurrente y a la obtención de ingresos por esta actividad **profesional**.

En consideración a lo expuesto procede la desestimación del recurso.

TERCERO. - Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no procede imponer las costas causadas en este proceso dadas las serias dudas de Derecho que plantea el caso, de las que se ha dado cuenta en el fundamento anterior.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Doña Diana Fernández Castán, Procuradora de los Tribunales, en representación de don Teófilo, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 11 de mayo de 2023 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta contra resolución del recurso de reposición formulado contra acuerdo de liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2017.

Sin condena en costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.